

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **17667 C**

Inscrit le 27 février 2004

Audience publique du 23 septembre 2004

**Recours formé par
Monsieur
contre des bulletins de l'impôt sur le revenu et
un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives
et de copropriétés
émis respectivement par les bureaux d'imposition Luxembourg 10 et
Sociétés Luxembourg 3
en matière d'impôt sur le revenu
- Appel -
(jugement entrepris du 21 janvier 2004, n° 16411 du rôle)**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 17667C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 27 février 2004 par Maître Mario Di Stefano, avocat à la Cour, au nom de Monsieur, associé, demeurant à ..., dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 21 janvier 2004, par lequel il a déclaré le recours irrecevable pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988, il a reçu en la forme le recours en réformation pour autant que dirigé contre le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 et le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année fiscale 1988, il a déclaré fondé le recours pour autant que dirigé contre le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu 1988 et, dans le cadre du recours en réformation, a annulé ledit bulletin, il a déclaré le recours en réformation non fondé pour le surplus et il a déclaré irrecevable le recours subsidiaire en annulation ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 29 mars 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Mario Di Stefano au nom de Monsieur ... au greffe de la Cour administrative le 29 avril 2004 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Ouï le conseiller en son rapport, Maître Mario Di Stefano et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs plaidoiries respectives.

Par requête, inscrite sous le numéro 16411 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 9 mai 2003, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation 1) d'un bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 émis en date du 16 mars 1989 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, 2) d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année fiscale 1988 émis en date du 29 septembre 1993 par le bureau d'imposition Sociétés Luxembourg 3 à l'encontre de la société en commandite simple ..., ainsi que 3) d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 émis en date du 14 octobre 1993 par le bureau d'imposition Luxembourg 10 à son encontre.

Par jugement rendu le 21 janvier 2004, le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement, a déclaré le recours irrecevable pour autant que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988, a reçu le recours en réformation en la forme pour autant que dirigé contre le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 et le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année fiscale 1988, a déclaré le recours fondé pour autant que dirigé contre le bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu 1988 et, dans le cadre du recours en réformation, a annulé ledit bulletin, a déclaré le recours en réformation non fondé pour le surplus et a déclaré le recours subsidiaire en annulation irrecevable.

Quant au bulletin provisoire de l'impôt sur le revenu de l'année 1988, le tribunal administratif a justifié sa décision en retenant tout d'abord que le bulletin en question a valablement pu être notifié à Monsieur ... , en sa qualité de sous-directeur de la compagnie luxembourgeoise de la ... , en ce que Monsieur ... lui a valablement conféré mandat, conformément au paragraphe 89 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931, telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* » (AO) et en décidant, quant au fond, que ledit bulletin d'impôt provisoire a été pris en violation de l'article 117 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), en ce qu'il a été émis non pas au courant de l'année d'imposition, mais au cours de l'année subséquente, de sorte à ce que ledit bulletin a dû être annulé.

Quant au bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'année 1988, le tribunal administratif a motivé sa décision en faisant état de ce que la notification du bulletin en question a valablement pu être effectuée entre les mains du mandataire non pas de la société en commandite simple ..., mais du mandataire personnel de Monsieur ..., en écartant ainsi le reproche tendant à voir constater une prétendue irrégularité qui aurait été commise au niveau de la notification du bulletin en question. Concernant le reproche tiré d'une prétendue irrégularité qui aurait été commise par le bureau d'imposition au niveau de la procédure d'imposition, le tribunal a décidé que dans la mesure où Monsieur ... a déclaré avoir souhaité être entendu non pas quant à une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt ou encore dans le cadre de son devoir de collaboration, mais qu'il aurait souhaité soulever, au cours de la procédure d'imposition, une question ayant trait directement à l'application de l'article 12 de la loi modifiée du 20 avril 1977 relative à l'exploitation des jeux de hasard et des paris relatifs aux épreuves sportives, une violation des paragraphes 204 (1) et 205 (3) AO ne peut pas être retenue. Quant à la question de fond liée à l'émission dudit bulletin d'établissement, en ce qu'il concerne la cession par Monsieur ... de ses parts sociales dans la société en commandite simple ..., et portant plus particulièrement sur sa demande tendant à voir bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu au sujet du bénéfice réalisé par lui lors de ladite cession, qui serait à considérer comme un revenu du produit des jeux au sens de l'article 12.5 de la loi précitée du 20 avril 1977, les premiers juges ont décidé que le bénéfice réalisé lors de la cession d'une part sociale trouvant sa source dans l'opération de cession ne saurait être assimilée au produit des jeux tel que visé par l'article 12.5 de la loi précitée du 20 avril 1977, en précisant qu'une opération de cession de parts sociales constitue en effet une opération juridique précise, circonscrite tant sur le plan fiscal qu'en matière de droit des sociétés, distincte d'une opération de jeux et non susceptible d'y être assimilée par extrapolation en fonction de l'objet social de la société commerciale concernée par l'opération de cession. De la solution ainsi retenue, le tribunal en a partant déduit que le recours dirigé contre le bulletin litigieux du 29 septembre 1993 émis par le bureau d'imposition Sociétés 3 laisse d'être fondé.

Quant au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1988, les premiers juges ont justifié leur décision d'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre ledit bulletin d'impôt, par le fait que Monsieur ... a entendu critiquer la détermination du bénéfice d'une entreprise collective, fixé par le bulletin d'établissement séparé et en commun, dans le cadre d'un recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis à son égard et reprenant sa part du bénéfice ainsi fixé dans ses bases d'impôt personnel, ce qui est inadmissible suivant les prévisions du paragraphe 331 AO.

En date du 27 février 2004, Maître Mario Di Stefano, avocat à la Cour, a déposé une requête d'appel en nom et pour compte de Monsieur, inscrite sous le numéro 17667C du rôle, par laquelle la partie appelante sollicite la réformation du premier jugement.

A l'appui de sa requête d'appel, l'appelant critique le jugement entrepris en ce qu'il a retenu que le recours en réformation dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année fiscale 1988 a été déclaré irrecevable et en ce que le recours en réformation dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année fiscale 1988 a été déclaré non fondé.

Quant au bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'année 1988, l'appelant critique tout d'abord le jugement entrepris en ce que celui-ci n'a pas retenu ses moyens tendant à voir déclarer ledit bulletin « *nul et inopposable* » à son égard en raison de son défaut de notification valable. Ainsi, il soutient que ledit bulletin n'aurait été notifié ni à la société en commandite simple ... ni à sa propre personne. Quant au fond, il reproche aux premiers juges de ne pas avoir considéré le bénéfice de cession comme étant un bénéfice d'exploitation à soumettre notamment au traitement lui réservé par l'article 12 de la loi précitée du 20 avril 1977 ainsi que par les dispositions contenues dans le règlement grand-ducal du 12 février 1979 pris en exécution des articles 6 et 12 de la loi précitée de 1977. Il estime plus particulièrement dans ce contexte que la notion de « *produit des jeux* » serait identique à la notion de « *bénéfice commercial* » qui en tant que telle devrait bénéficier de l'exonération telle que prévue à l'alinéa IV de l'article 12 de la loi précitée du 20 avril 1977.

Quant au bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1988, il reproche aux premiers juges d'avoir déclaré son recours irrecevable dans la mesure où il a été dirigé contre ledit bulletin, en estimant que contrairement à ce qui a été retenu par le tribunal, il n'aurait pas limité ses reproches à des éléments matériels relevant de l'imposition en tant que telle et qui aurait déjà fait l'objet du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives, mais que ses critiques auraient également porté sur la régularité de la procédure d'imposition, en ce qu'il avait conclu à une absence de notification valable dans son chef non seulement du bulletin d'établissement mais également du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1988.

Enfin, l'appelant sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 1000 € sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Dans son mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour le 29 mars 2004, le délégué du Gouvernement conclut à la confirmation du jugement entrepris.

En date du 29 avril 2004, l'appelant a encore fait déposer un mémoire en réplique au greffe de la Cour administrative.

La requête d'appel est recevable pour avoir été introduite dans les formes et délai prévus par la loi.

En ce qui concerne tout d'abord le premier moyen soulevé par l'appelant tendant à voir déclarer « *nul et inopposable* » le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'année 1988, faute de notification valable, il y a lieu de retenir que même au cas où ledit bulletin d'imposition n'aurait pas fait l'objet d'une notification en bonne et due forme, un tel état de fait ne conditionne pas pour autant son existence juridique, mais uniquement son efficacité à travers la force exécutoire qu'elle lui confère. Il s'ensuit qu'un tel défaut de notification valable ne saurait en aucun cas avoir pour conséquence la nullité du bulletin.

En l'espèce, le tribunal a correctement interprété les faits de l'espèce par rapport aux dispositions légales applicables, en constatant que l'appelant s'est vu notifier le bulletin litigieux par l'intermédiaire de son propre mandataire, en l'occurrence Maître Pierre Berna, auquel ledit bulletin fut concrètement adressé, de sorte qu'il y a lieu de confirmer les premiers juges dans leur analyse suivant laquelle l'actuel appelant ne saurait se prévaloir utilement d'une irrégularité au niveau de la notification dudit bulletin et partant le moyen afférent est à écarter pour ne pas être fondé.

Quant aux reproches formulés quant au fond dudit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'année 1988, le tribunal est encore à confirmer dans son analyse suivant laquelle le bénéfice réalisé par l'appelant lors de la cession de ses parts sociales dans la société en commandite simple ... ne saurait être assimilé au produit des jeux visé à l'article 12.5 de la loi précitée du 20 avril 1977, étant donné qu'une opération de cession de parts sociales constitue une opération juridique précise, circonscrite tant sur le plan fiscal qu'en matière de droit des sociétés, distincte d'une opération de jeux et non susceptible d'y être assimilée par extrapolation en fonction de l'objet social de la société commerciale concernée par l'opération de cession. Cette conclusion se dégage en effet des termes clairs et précis de l'article 12.1 précité qui se réfère au seul produit des jeux tombant dans le champ d'application de l'exonération des impôts frappant le revenu et la fortune, ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée, suivant l'article 12.5. de la même loi de sorte que tout bénéfice n'ayant pas pour fait générateur le jeu se trouve être exclu dudit champ d'application.

Il y a partant lieu de rejeter le raisonnement de l'appelant suivant lequel la notion de « *produit des jeux* » devrait être assimilée à la notion de « *bénéfice commercial* » et de conclure des développements qui précèdent que le moyen afférent est à écarter pour ne pas être fondé.

Par ailleurs, en ce qui concerne les reproches formulés par l'appelant à l'appui de sa requête d'appel à l'encontre des conclusions retenues par les premiers juges au sujet du bulletin de l'impôt sur le revenu 1988, il y a lieu de confirmer les premiers juges dans leur analyse suivant laquelle les critiques formulées par l'actuel appelant à l'encontre dudit bulletin de l'impôt ont trait exclusivement au bénéfice de cession établi en commun conformément au paragraphe 215 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931, de sorte que c'est à bon droit que lesdits juges ont déclaré le

recours irrecevable en ce qu'il a été dirigé contre ledit bulletin de l'impôt, puisque les critiques afférentes ne peuvent être présentées qu'à l'encontre du bulletin d'établissement séparé et en commun à émettre à l'encontre de l'entreprise collective dont l'appelant était co-exploitant.

En ce qui concerne pour le surplus les critiques formulées à l'encontre dudit bulletin en raison d'une prétendue absence de notification valable dans le chef de l'appelant, question traitée seulement de manière indirecte par le jugement entrepris, il échet de relever que même au cas où le bulletin n'aurait pas fait l'objet d'une notification régulière, une telle situation de fait ne saurait avoir d'incidence sur son existence juridique, mais elle pourrait tout au plus avoir une incidence quant au délai de recours contentieux. Le respect des délais de recours contentieux n'ayant pas donné lieu à critique de la part du délégué du Gouvernement, et l'appelant ayant valablement pu agir à l'encontre dudit bulletin, il n'a pu subir aucun préjudice d'une prétendue notification irrégulière dudit bulletin, de sorte que le moyen afférent est également à écarter.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure, telle que sollicitée par l'appelant, d'un import de 1000 €

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le jugement entrepris du 21 janvier 2004 est à confirmer.

Par ces motifs,

La Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

reçoit la requête d'appel du 27 février 2004 en la forme ;

la dit cependant non fondée et en déboute ;

partant **confirme** le jugement entrepris du 21 janvier 2004 dans toute sa teneur ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'appelant aux frais et dépens de l'instance d'appel.

Ainsi jugé par :

Christiane Diederich-Tournay, premier conseiller,
Marc Feyereisen, conseiller,

Carlo Schockweiler, conseiller, rapporteur

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef Erny May.

le greffier en chef

le premier conseiller